

COMPETÊNCIA PARA RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO*

*Professor de Processo Civil da Universidade Federal do Ceará
e Juiz Federal da 8ª Vara da Ceará*

1. Introdução

A atividade administrativa pela qual se realiza o *lançamento de tributos* avulta sobremaneira entre as demais outras que compõem o amplo plexo de atribuições da Autoridade Fiscal, por ser através dela que *se declara a obrigação tributária correspondente ao fato gerador verificado e se opera, subsequente, a constituição do crédito tributário*, cuja importância e de evidência manifesta, seja para os interesses da Fazenda Pública, seja para os interesses dos próprios contribuintes.

A função lançadora de tributos é da competência privativa da Autoridade Fiscal, nos termos do art. 142 do CTN, de sorte que quaisquer outros agentes públicos, quer da própria área fazendária, quer de outras da Administração Pública, estariam definitivamente excluídos da prática dessa mesma atividade, *daí podendo resultar questões de monta, qual a de saber-se, por exemplo, se o Juiz - constatando objetivamente a existência de erro no lançamento fiscal, no trâmite de um processo judicial - poderia retificá-lo.*

As possibilidades de ocorrência de erros no lançamento tributário derivam, em primeiro lugar, da falibilidade das pessoas que o conduzem e ainda se originam de percepções subjetivas dos agentes públicos fiscais, no que respeita ao sentido ou alcance de determinadas regras jurídicas que aplicam no desenvolvimento de suas funções.

As ocorrências errôneas só tendem a aumentar, máxime quando se considera a eventualidade, por exemplo, da definição do *quantum debeatur* tributário vir a fazer-se por *arbitramento*, quando presente a hipótese cogitada no art. 148 do CTN, qual seja a inidoneidade dos documentos e/ou declarações prestadas ao Fisco pelo contribuinte, *território onde a subjetividade do agente lançador pode realmente encontrar espaços mais largos*.

2. Natureza Jurídica do Lançamento Tributário

A *natureza jurídica do lançamento tributário* (se ato ou se procedimento administrativo) tem relevância para os meios de autocontrole da Administração Pública e também para o seu controle externo, por iniciativa dos contribuintes, já que dele (do lançamento tributário) decorrem efeitos que impactam diretamente o patrimônio das pessoas.

O art. 142 do CTN define o lançamento como um *procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível*.

O Professor Hugo de Brito Machado anota, com a pertinência de sempre, que essa dicção normativa *encerra duas impropriedades*: ao aludir à finalidade de *calcular o montante do tributo devido*, ignora os chamados *tributos fixos*, para determinação de cujo montante não se requer cálculo algum, e ao mencionar a expressão *propor a aplicação da penalidade cabível*, parece manter a indefinição do *quantum* tributário final devido, como se a inclusão (ou não) da penalidade dependesse de uma outra decisão administrativa futura (Curso de Direito Tributário, 13º ed., Malheiros, 1998, p. 120).

Tem razão o festejado mestre tributarista, pois na verdade a Autoridade Fiscal, ao fazer o lançamento, *não realiza apenas cálculos*, mas sim *define*, dentro dos limites e padrões prescritivos que a Lei Tributária estabelece, *o montante do tributo devido*, estando autorizada até mesmo a recorrer à *técnica do arbitramento*, se e quando os registros e declarações do contribuinte não se apresentarem confiáveis e fidedignos (art. 148 do CTN).

Há de se reconhecer que o lançamento tributário, em regra, se funda realmente em cálculos, mas aquele que se fizer *por arbitramento* se distancia concretamente dos critérios próprios dos cálculos aritméticos e se abastece em outros elementos de convicção, hauridos em fontes distintas.

Do mesmo modo, os aludidos *tributos fixos* já têm o seu montante determinado *ex lege*, descabendo à Autoridade Fiscal desenvolver qualquer atividade que busque a sua fixação, como anota Valdir de Oliveira Rocha (Determinação do Montante do Tributo, 2ª edição, Dialética, 1995, p. 139).

Quanto à imposição da penalidade, há de se ver que a Autoridade Fiscal na verdade *não a propõe*, mas de fato e concretamente *a impõe*, de logo se incrustrando o seu valor (valor da penalidade) no montante do tributo.

E, se assim não fosse, estaria irremediavelmente frustrado um dos objetivos do lançamento, que consiste em *definir o montante do tributo devido, abrangendo na sua expressão também a penalidade pecuniária imposta ao contribuinte, já que ao valor do tributo essa penalidade se integra definitivamente e com ele compõe a mesma realidade*.

Se houvesse, como a leitura do art. 142 do CTN parece sugerir, apenas uma simples *proposição de penalidade*, por parte da

Autoridade Fiscal, demandar-se-ia uma outra decisão administrativa ulterior sobre a sua aceitação (ou não) e, em tal caso, seria forçoso concluir que o montante do tributo devido *ainda permaneceria dependente de acerto*.

O interesse doutrinário da discussão sobre a natureza do lançamento, para se concluir se se trata de um *procedimento administrativo* (o art. 142 do CTN emprega essa expressão) ou se se trata de um *ato administrativo, permanece atual e doutrinadores de nomeada lhe têm efetivamente dedicado atenção*.

Para o Professor Souto Maior Borges, o termo *lançamento* significa tanto o *procedimento que conduz à apuração do montante do tributo devido* como o próprio *ato administrativo que o materializa* (Obrigação Tributária, Saraiva, 1984, p. 106), sendo Fora de dúvida que o douto tributarista flagra muito bem a sinonímia do termo, mas de modo algum torna equivalentes, contudo, *a seqüência dos atos predeterminados à obtenção do resultado e a sua própria conclusão*.

O Professor Ruy Barbosa Nogueira forma com os que pensam ser o lançamento um *procedimento administrativo* (Curso de Direito Tributário, Saraiva, 1980, p. 225), assim como o Professor Bernardo Ribeiro de Moraes, que diz:

Portanto, o lançamento tributário é um procedimento (série de atos de aplicação da lei tributária) exclusivo, privativo, específico da autoridade administrativa, que culmina num ato jurídico administrativo. (Compendio de Direito Tributário, Forense, 1984, p. 580).

A idéia de procedimento envolve a noção de *atos plúrimos* ou até mesmo de *atos complexos*, quais aqueles que muitas vezes se dão no comum da vida administrativa, como nos procedimentos licitatórios, onde têm atuação concomitante agentes administrativos e autoridades públicas com atribuições e hierarquia diferentes,

Mas essa noção não corresponderia, contudo, à realidade, sendo já isenta de dúvidas maiores a distinção conceitual entre *procedimento* e *ato complexo* feita por Hely Lopes Meireles, afirmando que neste se integram as vontades de vários órgãos para a obtenção de um mesmo ato, enquanto naquele são praticados vários atos intermediários e autônomos para obtenção de um ato final e principal (*Direito Administrativo Brasileiro*, 21^o ed., Malheiros, 1996, p. 154).

A atividade do lançamento tributário, em geral, e antecedida do prévio procedimento administrativo, integrado de vários atos autônomos com conteúdos diversos, todos organizados para obtenção do mesmo resultado final (constatação dos elementos obrigacionais tributários), *mas não é imprescindível a sua existência para que se efetive o ato do lançamento, nem este (o ato do lançamento) se confunde com o procedimento que eventualmente o anteceda.*

É possível a prática do *ato administrativo do lançamento* sem a instauração de um prévio procedimento, como leciona a Professora Misabel de Abreu Machado Derzi, *bastando apenas que a Administração disponha de todos os elementos necessários à sua efetivação* (Comentários ao CTN, Forense, 1997, p. 354), sendo esta igualmente a posição do erudito Professor Luciano da Silva Amaro (*Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva, 1997, p. 322).

Por conseguinte, daí se pode concluir que o emprego da expressão *procedimento*, no contexto do art. 142 do CTN, não se fez com o rigor conceitual que o termo possui nos domínios do Direito Administrativo.

O autocontrole do *procedimento administrativo* permite a sua aplicação tópica a cada um dos atos autônomos componentes da cadeia de atos que o integram, sendo que cada um desses atos (e todos eles, no conjunto) há de apresentar integrais os cinco requisitos clássicos que lhe

conferem validade jurídica (competência, finalidade, forma, motivo e objeto).

Esses cinco requisitos são exigidos pela lei formal, não podendo haver transigência quanto a nenhum deles, como se vê nesta lição de José Cretella Júnior:

Qualquer vício ou defeito que incida sobre um dos cinco elementos integrantes da autonomia do ato administrativo e motivo determinante da sua ilegalidade. (Controle Jurisdicional do Ato Administrativo, Forense, 1984, p. 32).

Se o *lançamento tributário*, ao invés de ser visto como um *procedimento administrativo*, de controle segmentário (ato a ato, individualmente) for visualizado como um *ato administrativo* compacto, facilita-se sobremaneira a verificação de sua legalidade, tanto pela Administração, como pelos particulares por ele afetados, pois nessa hipótese possibilita-se a verticalização da análise dos defeitos ou vícios, com notáveis ganhos de eficiência.

O eminente Américo Lacombe é de opinião que o lançamento é inequivocamente um *ato administrativo* e com estas palavras expõe o seu pensamento:

No entanto, lançamento é ato, e ato simples, sendo inadmissível a sua configuração como procedimento e mesmo como ato complexo. É claro que o lançamento pode fazer parte de um procedimento, mas será sempre o ato final que emite a norma individual. Sendo o lançamento norma jurídica, é exteriorizado pelo ato administrativo simples que, ou é emitido de ofício pela autoridade, ou é emitido após a manifestação de diversas autoridades, ou é emitido no ato final, precedido por todo um procedimento. (Obrigação Tributária, Obra Jurídica Editora, 1996, p. 95).

Segundo esse raciocínio, o *lançamento tributário* será sempre um *ato simples*, praticado pela Autoridade Fiscal, isolado ou susceptível de ser isolado do eventual contexto procedimental em que se formou, adquirindo dessa forma autonomia.

Com essa configuração autonômica, o *lançamento tributário* se submete ao controle da legalidade de todos os seus requisitos, *não podendo haver flexibilidade quanto à sua invalidade, se comprometido qualquer um daqueles cinco requisitos que o habilitam à produção de efeitos jurídicos.*

3. Fixação da Competência para Realização do Lançamento Tributário

O primeiro requisito de validade jurídica do ato administrativo pertine exatamente à *competência do agente estatal que o emite*: a perfeição do ato se obtém, portanto, primariamente, do atendimento do requisito da *competência do agente* (como dos demais outros requisitos, em seguida) o indispensável valor que o torna apto a produzir efeitos no mundo do Direito.

Se há qualquer falha em qualquer desses requisitos, o ato não ganha juridicidade, não se mostra potente para gerar ou provocar alterações na seara fenomênica jurídica.

A respeito desse requisito do ato administrativo (competência do agente) o Professor Hely Lopes Meirelles tem estas palavras incisivas e sempre atuais:

Entende-se por competência administrativa o poder atribuído ao agente da Administração para o desempenho específico de suas funções. A competência resulta da lei e por ela é delimitada. Todo ato emanado de agente incompetente, ou realizado além do limite de que dispõe a autoridade incumbida de sua prática, e inválido, por lhe faltar o elemento básico de sua perfeição, qual seja, o poder jurídico para manifestar a vontade da Administração. Daí a oportuna advertência de Caio Tácito de que não é competente quem quer, mas quem pode, segundo a norma de Direito. (Direito Administrativo Brasileiro, 21ª ed., Malheiros, 1996, p. 134).

A distribuição das competências administrativas entre os diversos órgãos e diferentes autoridades que compõem a estrutura Funcional da Administração Pública *atende à exigência da racionalidade operacional do serviço público e da repartição dos encargos*, visando sempre a maior eficiência dos respectivos desempenhos, através da especialização.

A eminente Professora Odete Medauar assinala, no tocante à competência administrativa, que a sua procedência imediata e a fonte normativa, assim se pronunciando:

Em virtude da divisão das atividades, cada órgão é dotado de atribuições específicas que não se confundem com as atribuições de outros órgãos e que, em princípio, somente por ele podem ser exercidas. No Direito Público, as atribuições de cada órgão ou autoridade recebem o nome de competência. Competência significa a aptidão legal conferida a um órgão ou entidade para realizar determinadas atividades. (Direito Administrativo Moderno, 2ª ed., RT, 1996, p. 55).

E a ilustre Jurista realça que a *validade jurídica do ato administrativo depende da disponibilidade de competência por parte do seu agente* (op. cit., p. 148), *id est*, se o agente está desvestido de competência para a prática do ato, mostra-se nenhuma a sua potestade de provocar qualquer fenômeno no universo jurídico.

No terreno específico da emissão do *ato de lançamento tributário*, o art. 142 do CTN *atribui a competência para sua prática à Autoridade Administrativa* e o faz com um acréscimo de relevância manifesta, que não deve ser negligenciado na compreensão de sua natureza, qual seja o de que se trata de *competência privativa*.

A cláusula de *privatividade* singulariza essa Forma de competência administrativa específica e não deverá ser considerada como não escrita, ao se interpretar o alcance da prescrição desse item

normativo (art, 142 do CTN), por não ser *indiferente a sua presença no contexto dessa norma*.

Autoridade competente, para o lançamento, no douto magistério de Souto Maior Borges,

é aquela legalmente habilitada a criar normas individuais e concretas (atos administrativos), isto é, a que tem capacidade administrativa para tanto. Aquele que põe as normas é a autoridade, para os efeitos do art. 142 do CTN e as coloca porque recebe uma competência administrativa específica. (Tratado de Direito Tributário, Forense, 1981, vol. IV, p. 71).

A verificação da competência administrativa da Autoridade se desenvolve através de critérios técnicos que orientam a conclusão do analista; esses critérios podem ser agrupados em três categorias, a saber:

- 1) a matéria que por lei tenha sido incluída nas atribuições do agente;
- 2) a base territorial previamente fixada na lei para o exercício das suas atribuições; e
- 3) o lapso temporal do desempenho, que se dilarga do momento da investidura inicial regular até o instante da sua cessação por qualquer motivo legal.

A *competência* para efetivar o ato do lançamento tributário pertence *exclusivamente* à Autoridade Fiscal, *não a cabendo a nenhuma outra autoridade administrativa*, conforme leciona o Professor Bernardo Ribeiro de Moraes (*op. cit.*, p. 580); a nota de privatividade significa que, em princípio, ficam excluídas da prática do ato de lançamento tributário *quaisquer outras autoridades*.

Toda interpretação jurídica, toda aplicação concreta e toda compreensão teórica em Direito Tributário devem estar *tocadas pelo sentimento da legalidade*, que reflete os mais poderosos e constantes lineamentos da segurança dos indivíduos.

4. Inalterabilidade como Princípio e Modificação Casuística do Lançamento Tributário

A regra positivada no art. 145 do CTN estabelece, em princípio, a *inalterabilidade do lançamento tributário*, de sorte que a sua modificação *somente pode ser feita nos casos estritamente expressos em lei*.

Na dicção desse item normativo são estes e somente estes os casos de modificação do lançamento tributário: 1) em virtude de impugnação apresentada pelo sujeito passivo, 2) em face de recurso de ofício (recurso administrativo interno, de iniciativa da própria autoridade lançadora) e 3) nos casos do art. 149 do CTN.

As duas primeiras hipóteses de alterabilidade do lançamento tributário (*impugnação apresentada pelo sujeito passivo e recurso de ofício manifestado pela própria Autoridade lançadora*) não mostram maior complexidade na sua compreensão, cabendo apenas frisar que a modificação do ato administrativo do lançamento *dependerá, sempre, do provimento da impugnação ou do recurso de ofício*.

A rigor, portanto, não é a própria impugnação do lançamento pelo sujeito passivo ou a interposição do recurso de ofício pela autoridade lançadora que têm a eficácia de modificar o lançamento tributário, *mas sim o acolhimento regular de qualquer dessas iniciativas, pelo órgão administrativo que expediu o ato ou pelo hierarquicamente competente*.

Porém, já os casos de alterabilidade do ato do lançamento tributário elencados no art. 149 do CTN mostram a necessidade de maior reflexão sobre as suas circunstâncias, porque tipificam situações *essencialmente factuais*, o que ensejou à doutrina majoritária asseverar que somente os *erros de fato* é que possibilitam a revisão do lançamento.

Dissente dessa orientação majoritária, contudo, o acatado Professor Hugo de Brito Machado, sempre referência seguríssima e

obrigatória em temas de Direito Tributário, que entende cabível *a revisão todas as vezes que se detectem erros no ato do lançamento, sejam erros fáticos ou erros jurídicos*, assim ensinando o douto mestre, com apoio na inafastável adstricção do agir administrativo ao princípio da legalidade:

Divergindo da opinião de tributaristas ilustres, admitimos a revisão do lançamento em face de erro, quer de fato, quer de direito. É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade; pelo qual a obrigação tributária nasce da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A vontade da Administração não tem qualquer relevância em seu delineamento. Também irrelevante é a vontade do sujeito passivo. O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro em sua leitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode e, mais que isto, o lançamento deve ser revisto. (Curso de Direito Tributário, Malheiros, 13ª ed., p. 123).

A presença de erro (de fato ou de direito) no ato administrativo do lançamento tributário põe em causa a relevante querela (sempre atual) *do ato administrativo nulo*, que se contrapõe à *presunção de validade que sempre orna o agir do Poder Público*, e deve ser resolvida com a aplicação da regra da *estrita legalidade*, que não tolera que os procedimentos estatais se desviem ou se superponham a essa baliza formal (a Lei).

Já em Hely Lopes Meireles se encontra essa teorização, ao afirmar que *é virtualmente nulo o ato administrativa que infringe os princípios específicos do Direito Público, reconhecidos por interpretação das normas que lhe são concernentes*. (Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros, 21ª ed., p, 156).

O Professor Celso Antônio Bandeira de Melo, percutindo o tema da legalidade administrativa, observa caber a *invalidação* do agir estatal, ou seja, a *supressão, com efeito retroativo, de um ato administrativo ou da relação jurídica dele nascida, sempre que houverem*

sido produzidos em desconformidade com a ordem jurídica, ou ocorrer infringência à regra de sua elaboração. (Curso de Direito Administrativo, Malheiros, 4ª ed., 1993, p. 227, nº 133).

E assim é porque a *subordinação da Administração Pública ao princípio da legalidade não tolera que os atos praticados ao arrepio das normas jurídicas cobrem validade.*

Em sede de *lançamento de tributos* não se verifica espaço para atuação de *atividade discricionária* da Autoridade Fiscal, *eis que se trata de atividade plenamente vinculada* (art. 142, parágrafo único do CTN), isto é, sem margem alguma de qualquer discricção administrativa.

Sobre a vinculação da atividade dos agentes administrativos, o Professor José Cretella Júnior informa que *sempre que se reúnam certos requisitos, previamente estabelecidos em lei, desaparece para a Administração Pública (ou seus agentes) a possibilidade de escolha*, arrematando com estas esclarecedoras reflexões:

Sua conduta, nesse caso, é regrada, vinculada, pré-determinada, meramente executiva, listamos em face dos atos vinculados, isto é, daqueles que a lei manda praticar num certo e determinado sentido, desde que estejam presentes os requisitos por ela pré-determinados. (Anulação do Ato Administrativo por Desvio de Poder, Forense, 1978, p. 59).

A Professora Lúcia Valle Figueiredo abona esse entendimento, preconizando a anulação, pelo Poder Judiciário, dos atos administrativos infringentes da legalidade, dizendo:

Não cabe dúvida, entretanto, de que o Judiciário pode anular atos administrativos desafinados do Direito. A sentença judicial declara, de conseqüente, a desconformidade do ato, anulando-o com efeitos *ex tunc*. Tem, pois, função declaratória, embora com efeito constitutivo. (Curso de Direito Administrativo, Malheiros, 1994, p. 145).

No mesmo sentido é a opinião do Professor Régis Fernandes de Oliveira, afirmando que a prevalência da legalidade (expressa objetivamente na integridade da ordem jurídica), suplanta qualquer ato que a macule:

Pensamos, no entanto, que, em consonância, aliás, com o conceito que se deu de validade, que o ato praticado em desacordo com o sistema normativo é, desde logo, nulo. Não há validade provisória. Ou há correspondência com o sistema normativo ou não há. É evidente que a ordem jurídica atribui ao Juiz o poder de proferir a única decisão relevante. Mas o ato em si já repugnava à ordem jurídica. Não por seus atributos pessoais ou intrínsecos, mas porque foi criado em dissonância com o exigido pelo sistema. Daí por que sua retirada opera efeitos *ex tunc*, restabelecendo a ordem jurídica que houvera sido violada. (Ato Administrativo, RT, 1992, pp, 135/6).

O ato administrativo, qualquer que seja, para que produza os efeitos jurídicos próprios da sua espécie, *tem de se apresentar acorde com o princípio da legalidade em todos os seus requisitos formais e aspectos materiais*, iniciando-se pela competência do agente que o emite ou expressa a vontade concreta da Administração Pública.

O desatendimento de qualquer desses requisitos ou aspectos, *entre os quais não há hierarquia*, acarreta impacto à legalidade administrativa e impõe a atividade de sua recomposição, através das medidas que a Administração Pública tem ao seu alcance.

A distinção dos atos da Administração Pública em *atos oriundos da competência vinculada e atos oriundos da competência discricionária*, tão comum nos estudos de Direito Administrativo, tem manifesto interesse para o tema do controle de legalidade: os primeiros (os atos vinculados) recebem da norma legal toda a sua estrutura e conteúdo, enquanto os outros (os atos discricionários) se apresentam com uma margem ora mais ampla, ora mais exígua, de atuação administrativa.

Os atos vinculados comportam, na via judicial, a atividade revisora do Juiz, que pode declará-los *nulos* e, por consequência, determinar a atuação imediata da norma que fora afastada pela conduta administrativa em desacordo com a lei; os atos discricionários, porém, *não comportam*, em regra, a atividade substitutiva do Juiz que apenas os pode anular, se ilegais, mas não lhes podendo modificar o conteúdo.

E essa anulação (ou invalidação) somente pode se dar em razão de defeito de legalidade ou em virtude de vício localizado em qualquer dos seus requisitos exteriores, a cujo respeito haja predeterminação legal.

Não há o controle do conteúdo do ato praticado pela Administração, salvo se evidente o seu descompasso com qualquer garantia outorgada pela Constituição ou com direito fundamental.

5. O Dever de Revisão do Lançamento Tributário Vicioso e a Competência da Autoridade Fiscal

Diante do ato de lançamento tributário eivado de vício, a Administração Pública, em virtude da sua prefalada adstricção ao princípio da legalidade, tem duas vias alternativas a seguir:

- 1) anula-o, pronunciando de logo na via administrativa a sua invalidação, ou
- 2) sana-lhe o erro, vício ou defeito que se apresenta, desde que essa possibilidade se mostre efetiva e possa ser eficazmente adotada.

Tanto a anulação do ato eivado de vício, como a sua completa sanção (*sanatio in radice, do Direito Canônico*) atendem plenamente à necessidade de restauração da legalidade administrativa, malferida pelo ato oficial tortuoso, de modo que não se impõe, sempre e sempre, como

medida inafastável ou obrigatória, a sua extirpação do âmago da Administração Pública, pela providência da anulação.

A observância do princípio da legalidade continua obrigatória, sendo plenamente atendida na iniciativa administrativa da revisão, para adequação do ato eivado de vício sanável aos seus parâmetros normativos obrigatórios.

Na revisão administrativa, atende-se ao princípio da legalidade por outra via, que não aquela que conduziria à solução anulatória do ato vicioso, cedendo o passo a outros princípios, valores ou garantias igualmente prezáveis da ordem jurídica.

Entre esses valores estão exigências como a segurança de relações subjetivas ou a manutenção de algumas situações multitudinárias constituídas ou beneficiadas pelo ato viciado, tornando recomendável a sua subsistência, como prudentemente pondera Seabra Fagundes (O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, Forense, pp. 45 e seguintes).

Não há, porém, como poderá parecer, que diante desses dois caminhos alternativos a Administração Pública possa exercer a chamada *discrição juridicamente indiferente*, escolhendo, com discrição ampla, se opta pela anulação do ato ou se pela sua invalidação, como consequência de o haver detectado como desconforme com a legalidade.

Será sempre imperativo que a Administração Pública priorize e exercite de imediato a *atividade sanatório do ato eivado de vício*, observando os limites da viabilidade dessa atuação corretiva, os quais se materializam, essencialmente, *na possibilidade concreta de repetição integral do ato e na possibilidade jurídica de sua plena retroação, sempre com inquestionável proveito para o interesse público.*

Havendo essas possibilidades, a sanção do ato não pode ser afastada em favor da sua anulação, *porque a iniciativa sanatório atende muito melhor ao preceito da segurança jurídica e à preservação dos efeitos já produzidos pelo ato em prol do patrimônio de terceiros.*

Além dessas duas possibilidades, que devem ser reais e efetivas, a sanção do ato somente pode ser praticada *pela mesma autoridade pública que emitiu o ato reconhecido como defeituoso ou em desconformidade com a lei*, isso em razão das regras de competência administrativa.

Segundo essas regras, a autoridade pública tem o dever de exercer as atribuições que a lei lhe confere e, no caso do lançamento tributário, o dever de sanção é privativo da Autoridade Fiscal, por ser esta a única competente para a prática originária do ato de lançamento (art. 142 do CTN), não a cabendo, em absoluto, a nenhuma outra autoridade, qualquer que seja o seu nível hierárquico.

É oportuno, novamente, dizer que não importa ao exercício da atividade administrativa sanatória, nem de modo algum a limita, a circunstância de se tratar de lançamento tributário que apresenta *erro de fato* ou de lançamento eivado de *erro de direito*, porque em qualquer hipótese sempre deverá prevalecer a supremacia da lei sobre o ato.

Essa prevalência decorre diretamente e se exhibe na adstricção invariável da Administração Pública aos comandos normativos, sem transigência que a ignore ou a faça ineficaz.

Se, porém, antes da iniciativa sanatória do ato, por parte da própria Administração Pública, houver sido ele submetido à apreciação judicial, *através da ação de alguém legitimado para exercer ataque à sua inteireza estrutural*, não poderá o Juiz proceder à sua revisão, por lhe faltar o requisito da competência administrativa para a prática originária do ato.

Quer se trate de ato administrativo editado em razão da competência discricionária, quer se trate de ato oriundo da competência vinculada, o Juiz somente poderá pronunciar, se for o caso, a sua nulidade, e não proceder à sua revisão; se tal ocorrer, é até admissível que o vício que motivou a ação seja eliminado, mas ter-se-á o surgimento de outro defeito, qual seja o da *incompetência do agente*.

O egrégio TRF da 4ª Região, no julgamento do MS 58.270-SC, pela palavra da sua ilustre relatora, Juíza Tânia Escobar, teve oportunidade de afirmar essa tese, ao decidir que *não cabe ao Juiz imiscuir-se na atividade de lançamento tributário, porque se trata de competência exclusiva da autoridade administrativa* (DJU 31.07.96, p. 53.129).

A Corte Federal da 5ª Região, pela voz do eminente Juiz Hugo Machado, já fixou que *quando o lançamento se apresenta incorreto, cabe o seu anulamento judicial, sem impedimento à autoridade administrativa de o refazer ao modo correto* (AMS 31.184-PE, DJU 15.09.95, p. 61.829, Repertório IOB de Jurisprudência, Caderno 1, verbete 9.242, p. 390).

Apreciando casos de lançamento tributário de Imposto de Renda por arbitramento (em face de alegada omissão de receita, pelo contribuinte), o egrégio TRF da 5ª Região assentou que, se foi exorbitado o limite legal da imposição do tributo, trata-se de lançamento nulo, não reconhecendo ao Juiz a potestade de retificá-lo, para ajustá-lo ao parâmetro normativo:

Cabível o mandado de segurança se se busca a interpretação judicial da regra do art. 400, parág. 6º do Regulamento do Imposto de Renda-RIR/80, com o fito de *anular* auto de infração supostamente irregular, sendo a matéria eminentemente de direito. Havendo omissão de receita, conforme a norma constante do dispositivo acima mencionado, vigente e eficaz, o lucro suplementar arbitrado, para efeito de cálculo do Imposto de Renda devido, corresponderá a 50% da receita omitida. (AMS 2681-CE., Rel. Juiz José Delgado, BJ 19, p. 119).

Havendo omissão de receita, o lucro líquido corresponderá a 50% dos valores omitidos, conforme prevê o art. 400, parág. 6º do RIR/80. Fixação do lucro em 100% do montante omitido. Nulidade do lançamento. (AC 9317-PE., Rel. Juiz Araken Mariz, BJ 24, p. 105).

Contudo, essa idéia de que ao Juiz não se confere a função de *acertar ou liquidar* o valor do tributo (*e, praticamente, noutros termos, fazer o lançamento tributário*), não tem o abono unânime da doutrina; o Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho, por exemplo, sustenta inexistir razão para tal exclusão, *quando é consabido que cabe ao Juiz dimensionar a exigência tributária em sede de ação declaratória positiva, conforme leciona*. (Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário, (Forense, 1996, p. 103).

Este magistério, porém, deve ser entendido com alguma moderação: *na atividade declaratória positiva de relação jurídica tributária, o Juiz não faz o lançamento de tributo algum e muito menos corrige ato de lançamento errôneo (inclusive porque não existe lançamento efetuado), mas tão-somente declara juridicamente possível (ou seja potencialmente válido, em abstrato) o ato futuro de lançamento tributário, que poderá ser praticado (ou não) pela autoridade admitristrativa*.

Os pronunciamentos judiciais de conteúdo apenas declarativo, como se sabe, *não constituem qualquer relação de direito material*, eis que apenas clarificam uma situação jurídica duvidosa, tornando certo o que era controvertido, como orienta a jurisprudência oriunda do colendo Supremo Tribunal Federal (RE 85.486-PR., Rel. Min. Antônio Neder, RTJ 83/934; RB 90.230-SP., Rel, Min. Cunha Peixoto, RTJ 97/304; AG. RFG. 91.528-SF., Rel. Min. Alfredo Buzaid, RTJ 107/643).

A doutrina jurídica mais autorizada faz coro com esse entendimento jurisprudencial, como se vê no Professor Ovídio Baptista da Silva, nos seguintes termos:

A ação de direito material declaratória tem por fim a obtenção de uma sentença que simplesmente declare a existência ou a não existência de uma determinada relação jurídica. A função da ação declaratória, portanto, é fundamentalmente a eliminação da incerteza em torno da existência ou inexistência de uma determinada relação jurídica, quando haja, em virtude de circunstâncias especiais, necessidade jurídica capaz de legitimar esse tipo de ação. (Curso de Processo Civil, Fabris, Porto Alegre, 2ª ed., 1991, vol. 1, p. 122).

O Professor José de Moura Rocha sustenta ponto de vista absolutamente idêntico:

O que constitui a função da ação declaratória está no saber se o seu direito existe, ou no excluir dúvidas sobre a existência do direito de contrário, buscando pelo processo uma certeza jurídica. (Processo de Conhecimento, Forense, Rio de Janeiro, 1989, vol. 1, p. 20).

Os atos administrativos em geral, entre os quais os de lançamento tributário, serão sempre *válidos* ou *inválidos*, estando a apreciação judicial dos seus conteúdos restrita a um ou ao outro modo de ser do ato, não cabendo ao Juiz (nunca) a atividade *positiva* de sua formação (o fazer administrativo concretizante).

O que incumbe ao Juiz da ação declaratória que questiona a validade de ato administrativo é apenas e somente a proclamação de sua validez (ou invalidez), em face dos padrões legais que lhes sejam aplicáveis.

O ato administrativo de lançamento tributário poderá, porém, conter mais de uma decisão da autoridade ou se compor de mais de uma *parcela obrigacional*, como se dá, por exemplo, quando se inclui, no lançamento, uma multa indevida.

Nesse caso, *evidentemente sem abalar-se o Juiz ao refazimento do ato administrativo*, a sua atividade terá a possibilidade de

incidir sobre cada *parte* do ato, excluindo a parcela correspondente à multa, por exemplo, se a sua imposição for legalmente indevida.

Numa hipótese desse jaez, dir-se-á que houve o *anulamento judicial da imposição da multa*, por ilegalidade da sua exigência, sem qualquer repercussão quanto às demais *partes componentes* do ato do lançamento tributário.

Num caso assim, se estaria dando aplicação à velha e revelha parêmia romanística do *utile per inutile non vitiatur*.

Entretanto, registra-se freqüentemente que o Juiz *retifica* o ato administrativo do lançamento tributário eivado de vício, alterando-lhe o próprio conteúdo, e assim procede *para proporcionar a solução do litígio potencializado entre as partes, evitando a eternização da situação de pendência jurídica, que afinal desfavorece ao interesse de todos*.

Os defensores da possibilidade de o Juiz *ajustar* o lançamento tributário errôneo aos limites legais argumentam que a *plenitude da jurisdição*, por um lado, e a *necessidade de pacificação social*, por outro, dão suporte suficiente a essa atividade jurisdicional.

O Juiz assume, nesse caso, a *ultima ratio* da solução das querelas, não podendo, de modo algum, esquivar-se de solucioná-las, *mesmo quando para isso tenha de assumir um papel em tudo semelhante ao do administrador*.

6. Conclusões

1. *As possibilidades de ocorrência de erros no lançamento tributário derivam em primeiro lugar da falibilidade das pessoas que o conduzem e ainda se originam de percepções subjetivas dos agentes*

públicos fiscais, no que respeita ao sentido ou alcance de determinadas regras jurídicas que aplicam no desenvolvimento de suas funções.

2. A atividade do lançamento tributário é geralmente antecedida do prévio procedimento administrativo, integrado de vários atos autônomos com conteúdos diversos, todos organizados para obtenção do mesmo resultado final (constatação dos elementos obrigacionais tributários), mas não é imprescindível a sua existência para que se efetive o ato do lançamento, nem este (o ato do lançamento) se confunde com o procedimento que eventualmente o anteceda.

3. O primeiro requisito de validade jurídica do ato administrativo pertine exatamente à competência do agente estatal que o emite: a perfeição do ato obtém, portanto, desse requisito (como também dos demais) o indispensável valor que o torna apto a produzir efeitos no mundo do Direito.

4. O ato administrativo, qualquer que seja, para que produza os efeitos jurídicos próprios da sua espécie, tem de se apresentar acorde com o princípio da legalidade em todos os seus requisitos formais e aspectos materiais, iniciando-se pela competência do agente que o emite ou expressa a vontade concreta da Administração Pública.

5. No terreno específico da emissão do ato de lançamento tributário, o art. 142 do CTN atribui a competência para sua prática à Autoridade Administrativa e o faz com um acréscimo de relevância manifesta, qual seja o de que se trata de competência privativa.

6. A autoridade pública tem o dever de exercício das atribuições que a lei lhe confere; no caso do lançamento tributário eivado de vício, o dever de sanção é privativo da Autoridade Fiscal competente, para a prática originária do ato de lançamento (art. 142 do CTN), não a cabendo a nenhuma outra autoridade, qualquer que seja o seu nível hierárquico.

7. *Não importa ao exercício da atividade administrativa sanatório, nem de modo algum a limita, a circunstância de se tratar de lançamento tributário que apresenta erro de fato ou de lançamento eivado de erro de direito, porque em qualquer hipótese sempre deverá prevalecer a supremacia da lei sobre o ato.*

8. *Se antes da iniciativa sanatório do ato houver a sua submissão à apreciação judicial, através da ação de algum interessado que ataque a sua inteireza estrutural, não poderá o Juiz proceder à sua revisão, por lhe faltar o requisito da competência administrativa para a prática do ato.*

9. *Somente poderá o Juiz pronunciar, se for o caso, o juízo de nulidade do ato administrativo, e não proceder à sua revisão.*

10. *Se o Juiz proceder à revisão do lançamento tributário, é possível que o vício que motivou a ação tenha sido eliminado, mas ter-se-á a emersão de outro defeito, qual seja a incompetência do agente.*